

مقاربة النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية

أ. بالقاسم بن خليفة (جامعة الوادي)
أ. د. برحومة عبد الحميد (جامعة المسيلة)

ملخص

في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري، وتفاعله مع التغيرات والتطورات العالمية، قامت الجزائر بإصلاح النظام المحاسبي المتمثل في المخطط المحاسبي الوطني المعمول به منذ سنة 1976م، والذي أصبح لا يستجيب لمتطلبات البيئة المحاسبية، إلى حين تشريع نظام محاسبي مالي بدأ العمل به منذ سنة 2010م، هذا النظام الجديد صمم ليتوافق إلى حد ما مع معايير المحاسبة الدولية، وهذا لجعله يتلاءم مع إحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية على المستوى المحلي والدولي.

مقدمة:

تعمل المحاسبة على توفير المعلومات المالية والمحاسبية لمستخدميها من أجل تلبية حاجاتهم سواء ما تعلق بمجال الاستثمار أو مجال التمويل، السبب الذي زاد الاهتمام بالمعلومات في ظل التغيرات والتطورات التي حدثت في الميدان الاقتصادي والسياسي على المستوى المحلي والدولي من نمو وتطور التجارة واتساع رقعتها والانتشار الواسع والسريع للشركات متعددة الجنسيات وامتداد نشاطها خارج حدود دولها، الأمر الذي أدى إلى ظهور مشاكل تعيق المستثمرين الأجانب والمتعاملين مع هذه الشركات، من بينها صعوبة قراءة القوائم المالية المعدة وفقا لتشريعات كل بلد، مما يصعب اتخاذ القرارات الصائبة من طرف المستفيدين من المعلومات المحاسبية في ظل هذه الاختلافات.

ولهذا تجسدت فكرة التوافق المحاسبي الدولي من قبل المنظمات الدولية والإقليمية المهتمة بالجانب المحاسبي، والتي جاءت للعمل على تقليص فجوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية وتحقيق التوافق الدولي في هذا المجال، سواء كان فيما بين مجموعة الدول المتقدمة، أو بينها وبين مجموعة الدول النامية، ولهذا تخصص هذه المنظمات جانبا كبيرا من دراساتها وأبحاثها لتطوير معايير محاسبية موحدة تلائم التطبيق المحاسبي في مختلف المجتمعات، بغض النظر عن الاختلافات البيئية القائمة بينها.

لهذا لجأت العديد من الدول إلى اعتماد هذه المعايير بما يتوافق مع محيطها وبيئتها الداخلية، وذلك من خلال تعديل أنظمتها المحاسبية بما يتوافق مع هذه المعايير، والجزائر على غرار غالبية الدول لجأت إلى تطبيق واعتماد نظام محاسبي مالي يتوافق إلى حد ما مع المعايير المحاسبية الدولية.

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

" إلى أي مدى يتوافق النظام المحاسبي المالي الجزائري
مع معايير المحاسبة الدولية ؟ "

المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي.

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، إذ تلتزم بإعدادها كل الكيانات الخاضعة لتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: تعريف، مجال تطبيق ومكونات النظام المحاسبي المالي.

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي.

عرفته المادة 03 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أنه " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية."¹

ثانيا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

تطرقت المادة 02 من القانون رقم 07-11 السالف الذكر، عموما إلى مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي ووردت كما يلي " تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية."²

كما تطرقت المادة 04 من القانون رقم 07-11 السالف الذكر بشيء من التفصيل والتحديد إلى مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي ووردت على النحو التالي " تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية:

-الشركات الخاضعة لإحكام القانون التجاري،

-التعاونيات،

-الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير

التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة،

-وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو

تنظيمي."³

كما أشارت المادة 05 من القانون رقم 07-11 إلى كيفية مسك المحاسبة من طرف الكيانات الصغيرة وجاءت كالتالي " يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، تحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم."⁴

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74 الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007، ص 03.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، نفس المرجع السابق، ص 03.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، نفس المرجع السابق، ص 03.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، نفس المرجع السابق، ص 03.

ثالثا: مكونات النظام المحاسبي المالي

تطرق الفصل الثاني من القانون رقم 07-11 والمعنون بالإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية إلى مكونات ومضمون النظام المحاسبي المالي، من خلال المواد من 06 إلى 09، والتي وردت كما يلي¹:

- **المادة 6:** يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما:

- محاسبة التعهد،

- استمرارية الاستغلال،

- قابلية الفهم،

- الدلالة،

- المصدقية،

- قابلية المقارنة،

- التكلفة التاريخية،

- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

- **المادة 7:** يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الإحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

يعرف الإطار التصوري:

- مجال التطبيق،

- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية،

- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء،

يحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية عن طريق التنظيم.

- **المادة 8:** تحدد المعايير المحاسبية:

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات،

- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها،

تحدد المعايير المحاسبية عن طريق التنظيم.

- **المادة 9:** تسجل العمليات الناتجة عن نشاطات الكيان في حسابات تحدد مدونتها

ومضمونها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.

* ملاحظات:

01- تطرقت المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، إلى تفسير المادة 7 من القانون 07-11 السالفة الذكر؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، نفس المرجع السابق، ص 04.

02-تطُرقت المادتين 29 و 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، إلى تفسير المادة 8 من القانون 07-11 السالفة الذكر؛

03-تطُرقت المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، إلى تفسير المادة 9 من القانون 07-11 السالفة الذكر.

المطلب الثاني: أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي.

يضم هذا المطلب أهداف النظام المحاسبي المالي الجزائري وكذا مميزاته.

أولاً: أهداف النظام المحاسبي المالي.

وفقاً للمادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف ذكره فإن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى " يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعدة على:
-تطوير المعايير،

-تحضير الكشوف المالية،

-تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير

المحاسبية،

-إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير. " 1.

ثانياً: مميزات النظام المحاسبي المالي.

يمتاز النظام المحاسبي المالي بثلاث ميزات²:

-اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية: أوروبية، أمريكية، IAS/IFRS، اختار هذه الأخيرة؛

-إحتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل، ولطرق التقييم وإعداد القوائم، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية؛

-يوفر معلومات مالية واضحة، ومتوافقة قابلة للمقارنة وأخذ القرار، وهذا تلبية لحاجة

المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبليين.

المبحث الثاني: عرض المعايير المحاسبية الدولية.

قبل عرض المعايير المحاسبية الدولية، وجب أولاً تعريفها، ومن بين هذه التعاريف

نذكر:

تعرف على أنها " هي عبارة عن مجموعة من المقاييس والإشارات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع. " 1.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 27 الموافق لـ 28 مايو سنة 2008، ص 11.
² بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، 2010، ص ص 22-23.

وتعرف كذلك " الضوابط لإنتاج معلومات شفافة وكاملة حول:
-الوضع الاقتصادي للمؤسسة، أي عن أدائها؛
-البيئة الاقتصادية، وبالأخص المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة،
يهدف حماية الدائنين، المصالح العامة وإعلام الأسواق." ²
أما بخصوص عرض المعايير، فقد تعددت على الرغم من تقاربها، وفيما يلي عرض
مختصر للمعايير مقسمة على النحو التالي:
المطلب الأول: معايير العرض.

وتضم المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 " عرض القوائم المالية " والمعيار المحاسبي
رقم 07 " قائمة التدفقات النقدية " .

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 " عرض القوائم المالية ":

إن الهدف من هذا المعيار بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان
إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترة السابقة والبيانات المالية للمنشآت
الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية
والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية، أما
الاعتراف بالعمليات والإحداث المحددة وقياسها والإفصاح عنها فيتم تناولها في معايير
المحاسبة الدولية الأخرى ³.

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 " قائمة التدفقات النقدية ":

يهدف هذا المعيار إلى إلزام الكيانات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية
وما يعادلها وذلك بإعداد جدول تدفقات الخزينة مع تقسيم إلى تدفقات نشاطات تشغيلية،
استثمارية وتمويلية خلال الفترة التي تقدم فيها الكشف المالية ⁴.

المطلب الثاني: معايير التقييم.

وتتضمن المعايير المحاسبية رقم 08، 10، 18، والمعيار رقم 21.

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 " السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء ":

يغطي ويوضح الأسس والمبادئ الواجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية لزيادة
درجة الملاءمة والموثوقية في القوائم المالية، بالإضافة إلى ذلك فإن المعيار يغطي كيفية
معالجة الأخطاء التي يمكن أن تحدث في الفترات السابقة ويكون لها تأثير على مصداقية
وملائمة القوائم المالية ⁵.

¹ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر
والتوزيع، مصر، 2005، ص 58.

² بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 20.

³ معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2008، ص 16.

⁴ غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 37.

⁵ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار
وائل للنشر، الأردن، 2012، ص 134.

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ثلاثة موضوعات رئيسية هي: أسس اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية لذلك، والمعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية، وأخيرا تصحيح أخطاء الفترات السابقة، أما الآثار الضريبية لتصويب الأخطاء المتعلقة بالفترات السابقة والتعديلات بأثر رجعي التي تتم عند إجراء تغييرات في السياسات المحاسبية¹.

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 " الإحداث للإحقة لتاريخ إقفال الميزانية العمومية"²:

يقدم هذا المعيار المحاسبي إرشادات حول المحاسبة والإفصاح عن الإحداث للإحقة لتاريخ إقفال الميزانية، ولأغراض هذا المعيار يتم تصنيف هذه الإحداث إلى نوعين رئيسيين:
-إحداث تؤدي إلى تعديلات؛
-إحداث لا تؤدي إلى تعديلات.

ويمكن القول أن هذا المعيار يبين ضرورة تجسيد أي حدث يقع خلال فترة إعداد التقارير المالية، كما يتعرض المعيار إلى التمييز بين الإحداث التي تقدم أدلة على عمليات أو بيانات كانت موجودة بتاريخ الميزانية وإحداث أخرى تقدم معلومات تتعلق بالفترة التي تلي تاريخ الميزانية.

ثالثا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 " الإيراد ":

يعرف هذا المعيار على أنه " الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والنتاج من العمليات التشغيلية العادية للمنشأة، ويؤدي حدوث الإيراد إلى تدفقات داخلية للأصول (النقدية أو الذمم المدينة أو أية أصول أخرى)، أو تعزيز وزيادة قيمة الأصول أو الانخفاض في قيمة الالتزامات على المنشأة، مما ينتج عن ذلك زيادة في حقوق الملكية. ويتضمن الدخل كل من الإيراد والأرباح، حيث ينتج الإيراد عن العمليات التشغيلية العادية للمنشأة في حين تنتج الأرباح أو المكاسب عن العمليات غير التشغيلية، نتيجة بيع الأصول غير المتداولة مثلا.

إن الموضوع الأساسي في معالجة الإيراد هو تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون هناك إحتمال بتدفق منافع اقتصادية إلى المنشأة، وأن هذه المنافع يمكن قياسها بشكل موثوق. "³

" يطبق هذا المعيار على الإيراد الناتج من العمليات والإحداث الآتية:

- بيع المنتجات.
- تقديم الخدمات.
- الفوائد وحقوق الامتياز وعوائد الأسهم ...
- يجب الإفصاح كما يلي:
- السياسات المحاسبية المتبعة في الاعتراف بالإيراد.

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، نفس المرجع السابق، ص 135.
² لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012، ص 376.
³ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص 310-311، بتصرف.

-قيمة كل نوع هام من الإيرادات. " ¹.

رابعاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 " آثار التغيرات في أسعار الصرف العملات الأجنبية ":

يمكن أن يقوم الكيان بنشاطات أجنبية بطريقتين، حيث يمكن لأن يكون لها معاملات بعملات أجنبية أو يكون لها عمليات أجنبية، ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في الكشوف المالية للكيان، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة الكيان المعد للتقارير، كما يجب ترجمة الكشوف المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة الكيان، إن المسائل الأساسية في المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هي تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في الكشوف المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف ².

المطلب الثالث: معايير المعلومات.

وتتمثل في المعايير 24، 29، 33، والمعيار رقم 34.

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 24 " الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة ":

هدف هذا المعيار هو ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه حول إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة القائمة لدى هذه الجهات ³.

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 " التقرير المالي في الإفصاحات ذات التضخم المرتفع ":

يطبق هذا المعيار على البيانات المالية الأساسية بما في ذلك البيانات المالية الموحدة لأي منشأة تقدم تقاريرها بعملة اقتصاد ذو معدل تضخم منخفض ⁴.

ثالثاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 33 " ربحية السهم ":

يهدف هذا المعيار إلى وصف مبادئ تحديد وعرض ربحية السهم الذي سوف يحسن مقارنات الأداء فيما بين الكيانات المختلفة في نفس الفترة وفيما بين الفترات المحاسبية المختلفة لنفس الكيان، إن تركيز هذا المعيار هو إحتساب ربحية السهم، ورغم أن لبيانات ربحية السهم محددات بسبب السياسات المحاسبية المستخدمة لتحديد الأرباح إلا أن ثبات تحديدها سوف يعزز التقارير المالية ⁵.

رابعاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 34 " التقارير المالية المرحلية ":

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (34) إلى وصف وتحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، وكذلك وصف مبادئ الاعتراف والقياس في القوائم المالية

¹ معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الصفحات الزرقاء العالمية، مرجع سابق، ص 32.

² غانم شطاط، مرجع سابق، ص 158.

³ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 406.

⁴ معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الصفحات الزرقاء العالمية، مرجع سابق، ص 43.

⁵ غانم شطاط، مرجع سابق، ص 252.

المختصرة أو الكاملة لفترة مالية مرحلية معينة، مما يساهم في تعزيز استخدام مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة¹.

المطلب الرابع: معايير التجميع والدمج.

وتضم المعايير 27، 28 و 31.

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 " القوائم المالية الموحدة والمنفصلة ":

يتناول إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة وشركاتها التابعة وكذلك إعداد وعرض القوائم المالية المنفصلة للشركة القابضة التي تسيطر على شركات زميلة أو مشاريع مشتركة².

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 " تكاليف الاستثمارات في الشركات الزميلة ":

المنشأة الزميلة هي التي يوجد للمستثمر تأثير هام عليها في سلطة المشاركة بالقرار وليس السيطرة على القرار، يطبق هذا المعيار عند المحاسبة من جانب المستثمر عن الاستثمارات في شركات زميلة³.

ثالثاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 " الحصص في المشاريع المشتركة ":

يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الحقوق في المشروعات المشتركة والإفصاح عن الموجودات والخصوم والأعباء والإيرادات في الكشوف المالية الخاصة بالمشاركين والمستثمرين بغض النظر عن الهياكل والأشكال التي بموجبها تمت أنشطة المشروع المشترك⁴.

المطلب الخامس: معايير المركز المالي.

وتتمثل في 02، 11، 12، 16، 17، 19، 20، 23، 32، 36، 37، 38، 39 و 40.

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 " المخزون ":

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات تحت نظام التكلفة التاريخية، وتعتبر تكلفة المخزون التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به، هي القضية الرئيسية في محاسبة المخزونات، ويقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصاريف ويشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحويل كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون⁵.

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 " عقود الإنشاء ":

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 571.

² محمد أبو نصار، جمعة حميدات، نفس المرجع السابق، ص 426.

³ معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الصفحات الزرقاء العالمية، مرجع سابق، ص 42-43، بتصرف.

⁴ غانم شطاط، مرجع سابق، ص 216.

⁵ لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 214.

يصف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات، ونظرا لطبيعة أعمال المقاولات فإن تاريخ بدء تنفيذ العقد وتاريخ إتمامه يقعان عادة في سنوات مالية مختلفة، وعلى ذلك فإن النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود المقاولات تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إنجاز العقد، ويستخدم هذا المعيار أسس تحقق الإيرادات كما جاءت بالإطار الخاص بإعداد وعرض البيانات المالية لتحديد توقيت الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد بقائمة الدخل، كما يقدم المعيار إرشادات عملية توضح كيفية تطبيق تلك الأسس¹.

ثالثا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 " ضرائب الدخل ":

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل، وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب أخرى مثل الضرائب المحتجزة Withholding taxes والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة الأم².

رابعا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 " الممتلكات والمصانع والمعدات ":

تمثل الممتلكات، التجهيزات والمعدات الأصول المادية التي تحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدم لفترة تتجاوز السنة، ومن بين الأمثلة لهذه الاستثمارات، الأراضي، المباني، الآلات، السفن، الطائرات والسيارات، الأثاث والتراكيبات، والمعدات المكتبية، وتمثل مجموعة الممتلكات، التجهيزات والمعدات تصنيفا للاستثمارات ذات الطبيعة والاستخدامات المتشابهة في عمليات المؤسسة³.

خامسا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 " عقود الإيجار ":

يبين هذا المعيار للمستأجرين والمؤجرين السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي، وهو عقد ينقل بموجبه المؤجر الحق في استخدام أصل مقابل إيجار يستحق على المستأجر⁴.

سادسا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 " استحقاقات الموظفين ":

يلقي هذا المعيار الضوء على متطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين، وكذلك منافع العاملين بعد التقاعد، إضافة إلى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية⁵.

سابعا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 " محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية " ¹:

¹ معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الصفحات الزرقاء العالمية، مرجع سابق، ص 25.

² محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 214.

³ شعيب شونف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 92.

⁴ غانم شطاط، مرجع سابق، ص 92.

⁵ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 331.

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإعانات العمومية والمتمثلة في المنح المالية المتعلقة بما يلي:

-إعانات التجهيز والاستثمار والمرتبطة باقتناء التثبيات، عمليات إنشاء التثبيات، تجديد الأصول، تأجيل التنازل عن الأصول؛

-إعانات الاستغلال والتوازن، والمتمثلة في الإعانات المرتبطة بالنشاط العملياتي للمؤسسة.

كما يهدف إلى الإفصاح وتغطية المعلومات اللازمة والمطلوبة عن هذه الإعانات وحول المساعدات العمومية الأخرى.

ثامنا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 " تكاليف الاقتراض " 2:

طبقا للمعالجة القياسية تعتبر تكلفة الاقتراض مصروفات تحمل على قائمة الدخل كمصروفات بصرف النظر عن الغرض من الاستخدام القرض، ويتم الإفصاح عن هذه السياسية ضمن الإفصاحات المتممة.

طبقا للمعالجة البديلة المسموح بها فإن تكلفة الاقتراض يتم رسملتها على قيمة الأصول التي من أجلها تم الحصول على هذه القروض.

تاسعا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 " الأدوات المالية : الإفصاح والعرض ":

يهدف هذا المعيار إلى تدعيم فهم مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بأهمية الأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالقوائم المالية أو خارجها بالنسبة للوضع المالي للمؤسسة وأدائها وكذلك تدفقاتها النقدية، أدت التطورات المتلاحقة في أسواق المال الدولية إلى انتشار استخدام العديد من الأدوات المالية سواء في صورتها التقليدية الأساسية كالسندات أو في شكل وصورة مشتقاتها مثل مقايضات أو مبادلات معدلات الفائدة، ويقدم المعيار توصيات للمتطلبات المتعلقة بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية، كما يحدد المعيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها³.

عاشرا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 " الانخفاض في قيمة الأصول ":

هدف هذا المعيار بيان الإجراءات التي تطبقها المنشأة لضمان تسجيل موجوداتها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، ويكون الأصل مسجلا بما يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد إذا كان مبلغه المسجل يزيد عن المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال أو بيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه انخفضت قيمته، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة الانخفاض، كما يحدد كذلك إفصاحات معينة للموجودات التي انخفضت قيمتها⁴.

¹ لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 325، بتصرف.

² أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 149.

³ شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 199.

⁴ معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الصفحات الزرقاء العالمية، مرجع سابق، ص 49.

إحدى عشر: المعيار المحاسبي الدولي رقم 37 " المخصصات، الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة "

يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق معايير الاعتراف المناسبة وأسس القياس على المؤونات (المخصصات)، الخصوم والأصول المحتملة، وكذا الإفصاح عن معلومات كافية في ملاحق الكشوف المالية لغرض تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة هذه المخصصات وتوقيتها وقيمتها¹.

اثنا عشر: المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 " الأصول غير الملموسة "

يبين المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة (التثبيبات المعنوية) التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبي دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن يعترف الكيان بالموجود إذا تم تلبية مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للتثبيبات المعنوية ويتطلب إفصاحات معينة بشأن التثبيبات المعنوية².

ثلاثة عشر: المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 " الأدوات المالية : الاعتراف والقياس "

يضع أسس الاعتراف والقياس المتعلقة بالأصول المالية، والمطلوبات المالية، وللعقود المتعلقة بشراء وبيع الأصول أو بنود غير مالية، ويبين كيفية تصنيف الأصول والمطلوبات المالية ومتى يتم إلغاء الاعتراف بها، والمعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة³.

أربعة عشر: المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 " الاستثمارات العقارية "

يطبق هذا المعيار عند الاعتراف والقياس والإفصاح للعقارات الاستثمارية، يتعامل هذا المعيار من بين أشياء أخرى مع القياس للعقار الاستثماري في القوائم المالية للمستأجر المتحفظ به حسب عقد الإيجار التمويلي ومع القياس في القوائم المالية للمؤجر للعقار الاستثماري المؤجر حسب عقد إيجار تشغيلي، ولا يتعامل هذا المعيار مع أمور متناولة في المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر عقود الإيجار⁴.

المطلب السادس: المعايير الموجهة.
وتتمثل في المعيارين 26 و 41.

أولا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 26 " المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد "

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (26) المحاسبة وإعداد التقارير لكافة المشاركين في خطة منافع التقاعد كمجموعة، وليس مع التقارير التي يمكن إعدادها للأفراد حول منافع تقاعدهم الخاصة، ويوضح المعيار شكل ومحتوى التقارير المالية ذات الأغراض العامة لخطط منافع التقاعد⁵.

¹ لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 254.

² غانم شطاط، مرجع سابق، ص 315.

³ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 647.

⁴ شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 152.

⁵ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 416.

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 " الزراعة " ¹:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية، عرض البيانات المالية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي، وهو موضوع غير موضح في معايير محاسبية دولية أخرى. يصف هذا المعيار من بين أشياء أخرى، المعالجة المحاسبية للأصول الحيوية خلال فترة النمو، التحلل، الإنتاج والإنجاب وكيفية القياس الأولي للمحصول الزراعي في وقت الحصاد .

المبحث الثالث: مقاربة النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية.

سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز أهم العناصر الواردة في النظام المحاسبي المالي والتي تتوافق إلى حد ما مع معايير المحاسبة الدولية، أخذين بعض المعايير فقط كأساس للمقارنة (لمحدودية عدد صفحات المقالة).

المطلب الأول: معايير العرض.

وتضم المعيارين 01 و 07.

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 " عرض القوائم المالية ":

الجدول رقم (01): يبين مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي
إن الهدف من هذا المعيار حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية هو بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترة السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكليها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية. أما الكشوف المالية فتتمثل في الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة تبيان إما جميع التغيرات في حقوق المساهمين أو التغيرات في حقوق المساهمين عدا عن تلك الناجمة من العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين، قائمة التدفق النقدي، السياسات المحاسبية والإيضاحات.	وفقاً للتشريع الجزائري، تعرض الكشوف المالية بصفة وافية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطه. وتتضمن الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي الخاصة بالكيانات باستثناء الكيانات الصغيرة في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات كاملة عن الميزانية وحساب النتائج.

من إعداد الباحثين.

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 " قائمة التدفقات النقدية ":

الجدول رقم (02): يبين مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 07.

المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي
يتم إعدادها باستخدام كل من الطريقة المباشرة وغير مباشرة.	يتم إعدادها باستخدام كل من الطريقة المباشرة وغير مباشرة.

من إعداد الباحثين.

¹ لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 225.

المطلب الثاني: معايير التقييم.

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 " السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء ":

الجدول رقم (03): يبين مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 08.

المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي
يجب أن يتضمن القسم الخاص بالسياسات المحاسبية في إيضاحات البيانات المالية ما يلي: -أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية؛ -كل سياسة محاسبية محددة لازمة للفهم المناسب للبيانات المالية. والحالات التي يمكن إجراء تغييرات في السياسة المحاسبية فيها تكون في طلب المشرع ذلك، أو هيئة وضع معايير محاسبية، أو إذا كان التغيير سيؤدي إلى عرض أفضل للإحداث أو العمليات في القوائم المالية للمنشأة.	تندرج تأثيرات التغيرات في التقديرات المحاسبية المبنية على معلومات تؤثر في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت هذه التغيرات تؤثر فيها أيضاً. وتخص تغييرات الطرق المحاسبية تغييرات المبادئ والأسس، الاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها كل وحدة إعداد بياناتها المالية وعرضها.

من إعداد الباحثين.

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 " الإحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية العمومية ":

الجدول رقم (04): يبين مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 10.

المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي
تم التطرق لها سلفاً.	إن كل من النطاق، الهدف، الاعتراف والقياس، الإفصاح تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية.

من إعداد الباحثين.

ثالثاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 " الإيراد ":

الجدول رقم (05): يبين مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 18

المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي
يمثل إيرادا وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية العمليات والإحداث الناشئة عن عمليات بيع البضائع، تقديم الخدمات واستخدام الغير لأصول المنشأة. ويجب قياس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل الذي تم الحصول عليه أو القابل لتحويل. تتناول المعايير الدولية إثبات الإيرادات على أساس تقسيم إيرادات الأنشطة والعمليات إلى ثلاث أنواع: -إيرادات عمليات البيع؛ -إيرادات عمليات الخدمات؛ -الإيرادات المترتبة على استخدام الغير لأصول المنشأة.	يعتبر إيراد العمليات والإحداث الناشئة عن بيع السلع، تأدية الخدمات، الفوائد، إيرادات حقوق الامتياز وأرباح الأسهم. وتقاس الإيرادات على أساس السعر المحدد في عملية التبادل بعد استبعاد أي خصم تجاري أو خصم كمية على أساس مقدار الزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات. ويثبت الإيراد عند توفر الشرطين التاليين: -اكتساب الإيراد؛ -أن يكون الإيراد قد تحقق أو يكون قابلاً للتحقق.

من إعداد الباحثين.

رابعاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 " آثار التغيرات في أسعار الصرف العملات الأجنبية ":

الجدول رقم (06): يبين مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 21.

المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي
يتم حساب فروق الصرف في حقوق الملكية	تسجل فوارق الصرف في رؤوس الأموال الخاصة (نتيجة)

السنة المالية) للكشوف المالية المتعلقة بالكيان، ويدرج على أساس فوارق في الحسابات تسجل كمنتجات أو أعباء. من إعداد الباحثين.	وتضمنه في المكاسب المحققة.
--	----------------------------

المطلب الثالث: معايير المركز المالي.

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 " المخزون ":

الجدول رقم (07): يبين مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 02.

المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي
يتضمن المخزون البضاعة المشتراة والمحفوظ بها لغرض البيع، كما يتضمن البضاعة التامة الصنع، بضاعة تحت التشغيل والمواد واللوازم المنتظر استخدامها في الإنتاج، في حالة منشآت الخدمات يتمثل المخزون في تكاليف الخدمة. ويقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.	تمثل المخزونات أصول يمتلكها الكيان معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، أو تكون قيد الإنتاج بقصد الانجاز قبل البيع، أو هي مواد أولية أو توريدات لكي تستهلك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات. وتحسب المخزونات إما على أساس التكلفة الحقيقية وإما على أساس تكاليف محددة مسبقاً (التكاليف الموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعاً للتكاليف الحقيقية. ويتم تقييم المخزونات المتمثلة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد على أساس الداخل أولاً (FIFO) أو على أساس متوسط تكلفة شرائها أو إنتاجها (CMP).
أما بخصوص تقييم المخزونات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية فتقيم عموماً وفق طريقة الداخل أولاً (FIFO) أو على أساس متوسط تكلفة شرائها أو إنتاجها (CMP).	من إعداد الباحثين.

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 " الممتلكات والمصانع والمعدات ":

الجدول رقم (08): يبين مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.

المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي
تعرف الممتلكات والمنشآت والمعدات (الأصول الثابتة) بأنها التي تمتلك لغرض الاستخدام في تنفيذ نشاط المنشأة أو بقصد تأجيرها للغير ويتوقع استخدامها أمراً من فترة مالية.	التثبيت المادي هو أصل مادي يجوز الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والتي يفترض أن تستغرق مدة استعماله ما يعد مدة دوام السنة المالية.
يقصد بالهلاك التوزيع المنتظم لتكلفة الأصل الثابت القابل للإهلاك كمصروف عبر العمر الإنتاجي للأصل، وتمثل الأصول القابلة للإهلاك في المباني وجميع أنواع الآلات والمعدات وكذلك الأثاث والتركيبات والسيارات، بينما لا تعتبر الأراضي أصلاً قابلاً للإهلاك لأن عمرها المفيد غير محدود.	أما طرق اهتلاك التثبيتات، فهي تعكس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقضية أو طريقة وحدات الإنتاج، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة لم يكن تحديد هذا التطور بصورة صادقة.
من إعداد الباحثين.	

الخاتمة:

لقد ظهرت نقائص المخطط المحاسبي الوطني بعد تفتح الجزائر نحو اقتصاد السوق، حيث لم يساير هذا المخطط التغيرات التي حدثت على المستوى الدولي، فصار التغيير في هذا النظام المحاسبي لمواكبة النمو الاقتصادي ليس فقط خيارا وإنما قرارا حتميا خاصة مع تزايد العلاقات الاقتصادية بين الجزائر وباقي دول العالم، وفي انتهاج سياسة استقطاب المستثمرين الأجانب، الأمر الذي جعل المشرع الجزائري يفكر في إصلاح النظام المحاسبي عن طريق تشريع نظام محاسبي مالي يسهل الاتصال لاسيما على مستوى المؤسسة ذاتها، وعلى المستوى المحلي والدولي.

ومهد هذا لإيجاد مجموعة من الممارسات المحاسبية تتمثل أساسا في تبني الجزائر المعايير المحاسبية الدولية وذلك لتوحيد اللغة المحاسبية من خلال مراجعة المخطط المحاسبي الوطني وجعله يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية، فالمظهر المحاسبي في الجزائر بقي لفترة طويلة يعتمد على المخطط المحاسبي الوطني، المرحلة التي كان الاقتصاد فيها مخططا، والذي يعكس تحقيق أهداف الاقتصاد الكلي فيما يخص مستوى العمالة والإنتاج.

وعليه باشرت الجزائر في إجراء إصلاحات معمقة، تتعلق بالتفتح الاقتصادي والاتجاه نحو اقتصاد السوق، هذا التوجه الاقتصادي الجديد في الجزائر جعل المهنيون يرون أن المخطط المحاسبي الوطني أصبح محدودا وله نقائص، وبالأخص مخرجات هذا المخطط التي لا تخدم مصالح هذا الاقتصاد بل أن مصلحتها ضريبية بحتة، كذلك ظهور عمليات وإحداث جديدة بعد إجراء هذه الإصلاحات.

ومع محاولة اعتماد الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق إلى حد كبير معها، سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو من حيث طريقة إعداد وعرض القوائم المالية، تعتبر هذه المحاولة خطوة هامة للتكيف مع السياسات والاقتصاديات المالية الجديدة وكذا مواكبة التطورات الحاصلة على مستوى العالم في المجال المحاسبي، المالي والاقتصادي.

